



**FACULDADE DE TECNOLOGIA E CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS – FATECS**  
**CURSO: CIÊNCIAS CONTÁBEIS**  
**LINHA DE PESQUISA: BENEFÍCIOS DA ELISÃO FISCAL NAS EMPRESAS**  
**VAREJISTAS DE COMBUSTÍVEL**  
**ÁREA: PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO**

**VITOR HUGO DE SOUZA SILVA**  
**RA: 21505292**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA EMPRESAS DO COMÉRCIO VAREJISTA**  
**DE COMBUSTÍVEIS: ESTUDO DE CASO COMPARANDO EMPRESA**  
**ENQUADRADA NO LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO**

**Brasília**  
**2018**

**VITOR HUGO DE SOUZA SILVA**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA EMPRESAS DO COMÉRCIO VAREJISTA  
DE COMBUSTÍVEIS: ESTUDO DE CASO COMPARANDO EMPRESA  
ENQUADRADA NO LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)  
apresentado como um dos requisitos para  
a conclusão do curso de Ciências  
Contábeis do UniCEUB - Centro  
Universitário de Brasília.

Orientador: José Augusto Simões Amaro

**Brasília**  
**Outubro de 2018**

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA EMPRESAS DO COMÉRCIO VAREJISTA  
DE COMBUSTÍVEIS: ESTUDO DE CASO COMPARANDO EMPRESA  
ENQUADRADA NO LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)  
apresentado como um dos requisitos para  
a conclusão do curso de Ciências  
Contábeis do UniCEUB - Centro  
Universitário de Brasília.

Orientador: José Augusto Simões Amaro

Brasília, 22 de outubro de 2018

Banca examinadora:

---

Professor: José Augusto Simões Amaro  
Orientador

---

Professor:  
Examinador

---

Professor:  
Examinador

# **PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO PARA EMPRESAS DO COMÉRCIO VAREJISTA DE COMBUSTÍVEIS: ESTUDO DE CASO COMPARANDO EMPRESA ENQUADRADA NO LUCRO REAL E LUCRO PRESUMIDO**

VITOR HUGO DE SOUZA SILVA<sup>1</sup>

## **RESUMO**

O Planejamento Tributário é uma ferramenta da contabilidade que realiza estudos preventivos sobre as situações que ocorrem nas empresas com o intuito de reduzir legalmente o custo tributário para os empresários. O presente trabalho tem como problemática demonstrar em que medida o Planejamento tributário pode contribuir para os resultados econômicos no segmento dos postos de combustíveis, onde seu objetivo geral é evidenciar a relevância desta técnica como ferramenta de aperfeiçoamento dos resultados financeiros das empresas do setor varejista de combustível. Para isso, o estudo desenvolve-se acerca do Sistema Tributário Nacional apresentando os regimes tributários e impostos incidentes para o referido segmento, diferenciação de evasão e elisão fiscal, além de expor acerca da Governança Tributária, que é apontada como uma das melhores práticas de gestões corporativas. E, após a realização de um estudo de caso pelo meio de uma simulação comparativa entre o lucro real e o lucro presumido, pode-se concluir que através do Planejamento Tributário foi possível economizar aproximadamente dez por cento em tributos da empresa analisada.

Palavras-chave: Planejamento Tributário. Lucro Real. Lucro Presumido.

---

<sup>1</sup> Aluno do Curso de Ciências Contábeis. Trabalho apresentado ao Centro Universitário de Brasília (UNICEUB/FATECS) como pré-requisito para obtenção do Certificado de Conclusão do Curso de Graduação em Ciências Contábeis. Orientado por Simões Amaro.

## 1 INTRODUÇÃO

“A carga tributária no Brasil é muito grande, pesada e complica muito a vida dos empresários”, atualmente é comum ouvir esta frase seja nas conversas informais com amigos e familiares ou nos jornais e locais de trabalho. De fato, o custo tributário para as empresas brasileiras é considerado alto se comparado com os de outros países, obrigando com que aos empresários busquem meios legais para melhorar os resultados de suas empresas.

Diante dessa complicação, o Planejamento Tributário surge como uma ferramenta indispensável para tentar reduzir essa alta carga de tributos, cuja função é realizar os estudos prévios das diversas atividades que envolvam a legislação tributária, além de buscar projetar os futuros resultados financeiros das entidades.

Entre os diversos setores econômicos, o presente trabalho selecionou uma empresa do setor varejista de combustível e buscou responder o seguinte questionamento: Em que medida o Planejamento Tributário pode contribuir para os resultados econômicos no segmento dos postos de combustíveis?

Nesse sentido, foi possível demonstrar o objetivo geral desenhado ao início do estudo, com o fulcro de evidenciar a relevância do Planejamento Tributário como ferramenta de aperfeiçoamento dos resultados financeiros das empresas do setor varejista de combustíveis do Distrito Federal, tratando ainda de objetivos específicos: apresentar os regimes tributários do segmento (lucro real, presumido e simples nacional), evidenciar os tributos incidentes, diferenciar a elisão de evasão fiscal, e, por fim, comparar os regimes tributários afim de determinar qual o regime mais benéfico e atraente.

O presente artigo está estruturado em cinco tópicos, contando-se essa introdução. A segunda seção aborda as referências bibliográficas ou legislativas ligadas ao tema. A seção 3 apresenta a metodologia utilizada. A seção seguinte, a de número 4, exhibe o estudo de caso realizado. A quinta e última seção, expõe a conclusão e/ou considerações finais sobre o trabalho.

## 2 REFERENCIAL TEÓRICO

## 2.1 Sistema Tributário Nacional

De acordo com Oliveira (2015), Direito e Contabilidade são ciências que se complementam e que acompanham a evolução natural das sociedades. O Direito é a ciência que disciplina as relações dos homens em sociedade, é o conjunto das normas jurídicas vigentes num país. Entre essas, destacam-se as normas de Direito Tributário que constituem o Sistema Tributário Nacional e que são aplicáveis à União, aos Estados e aos Municípios, cujo objetivo é disciplinar a arrecadação e distribuição de rendas no país.

O Sistema Tributário Nacional (STN) é o conjunto de normas e princípios jurídicos que regulamentam a instituição, a fiscalização e a arrecadação de tributos e determina as limitações do Estado ao contribuinte. A estrutura fundamental do sistema tributário encontra-se descrita nos artigos 145 a 162 da Constituição Federal de 1988.

O STN é estabelecido no Código Tributário Nacional, art. 2º, que assim o define: “O Sistema Tributário Nacional é regido pelo disposto na Constituição, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal e, nos limites, das respectivas competências, em leis federais, nas Constituições e leis estaduais, e em leis municipais”.

Conforme o Art. 96 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o conceito dado pelo Código Tributário Nacional (CTN) à legislação tributária é o seguinte:

Art. 96. A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Dando continuidade, o Art. 97 da lei citada acima determina que:

Somente a lei pode estabelecer:

- I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II – a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
- III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § do art. 52, e do seu sujeito passivo;
- IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;
- V – a cominação de penalidade para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nelas definidas;
- VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades [...].

O conceito de tributo está estabelecido no artigo 3º do Código Tributário Nacional:

Art. 3. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Este artigo citado acima é fragmentado por Machado (2015), que aponta os seguintes esclarecimentos a respeito do conceito de tributo:

- a) *Toda prestação pecuniária*: é de natureza pecuniária porque o Estado necessita de meios financeiros para a realização de seus objetivos, pois não existem mais no sistema tributário moderno o pagamento de tributos por meio de serviços ou em bens diversos do dinheiro.
- b) *Compulsória*: o dever de pagar tributo nasce independentemente da vontade do sujeito passivo, a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação.
- c) *Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir*: a prestação tributária é pecuniária, ou seja, seu conteúdo é expresso em moeda.
- d) *Que não constitua sanção de ato ilícito*: o tributo distingue-se da *penalidade* exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato *ilícito*, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo *lícito*.
- e) *Instituída em lei*: só a lei pode instituir o tributo. Nenhum tributo será exigido sem que a lei o estabeleça, conforme assegura o art. 150, I, da CF.

Vasconcelos, por sua vez, trata de apontar as funções do sistema tributário:

A principal função de qualquer sistema de tributação é proporcionar o nível de receitas adequado para financiar os serviços públicos prestados ou colorados à disposição da população. Entretanto, um Estado que almeja crescimento e desenvolvimento de sua sociedade não pode restringir esse instrumento de imposição a uma singela função arrecadatória. Outras funções não menos importantes residem na imposição tributária de um Estado, senão vejamos:

- Buscar o ajustamento da alocação de recursos;
- Proporcionar o ajustamento na distribuição de renda e da riqueza; e
- Assegurar a estabilização econômica. Vasconcelos (2002, p. 13).

Desta forma, Costa afirma que:

A tributação é matéria complexa por sua natureza, tendo em vista a sua indissociável interligação com a disciplina jurídica, econômica e política, além

dos aspectos sociais e culturais de uma nação em sua permanente interação no plano local, regional e global. (COSTA, 2017 p. 10).

De acordo com a Constituição Federal de 1988, existem cinco modalidades de tributos, são eles: Impostos, Taxas e Contribuição de Melhoria; Empréstimos Compulsórios e Contribuições Sociais. No presente trabalho serão tratados alguns Impostos e Contribuições Sociais, os demais tributos não farão parte deste estudo.

O Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte (CTN, art. 16). Quanto à competência, os impostos podem ser federais, estaduais ou municipais, ou seja, podem ser instituídos por esses entes citados, conforme a Constituição Federal. Os impostos que serão objetos de análise são o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), de competência federal, e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), de competência estadual.

Diferentemente dos Impostos, as Contribuições Sociais, que são de competência federal, não têm como principal função a de suprir recursos financeiros ao Tesouro Nacional, conforme Cardoso explica:

As contribuições sociais têm fundamento no art. 149 da Constituição, que as divide em três subespécies: contribuições sociais em sentido estrito, contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE), e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas. As primeiras são aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, as segundas são as instituídas com o objetivo de regular determinado mercado, para corrigir distorções (como a CIDE sobre a importação de gasolina, diesel e gás), e as terceiras são destinadas ao financiamento das categorias econômicas ou profissionais (OAB, SESI, SENAI, etc.). (CARDOSO, 2011).

Entre as contribuições existentes, serão estudadas a COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), o PIS (Programa de Integração Social) e a CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido).

O nível de tributação sobre as empresas brasileiras é considerado alto e muitas vezes acabam levando-as a decretar falência por causa das elevadas dívidas fiscais. Surge então a necessidade de se realizar um planejamento e gerenciamento tributário, podendo assim facilitar o cumprimento das obrigações das empresas para com o governo, além de elevar os resultados financeiros líquidos por meio da elisão fiscal.



## 2.2 Governança Tributária

A *Tax Management* ou governança tributária, também é conhecida como gerenciamento tributário, administração tributária, planejamento tributário e elisão fiscal, ganhou espaço com o desenvolvimento da governança corporativa, tornando-se mestra para as empresas, entidades e organizações em geral (Castro e Flach, 2013).

Desta forma, e diante de um sistema tributário tão complexo, a governança tributária se apresenta entre as melhores práticas de gestões corporativas tendo em vista que a carga tributária é um dos maiores itens de custo para a atividade empresarial e um dos mais desafiantes riscos de negócio (Amaral e Ainsworth, 2005).

Por sua vez, Neto argumenta que a governança tributária é uma espécie do gênero da governança corporativa e é uma ferramenta pela qual as organizações são conduzidas, dirigidas e administradas visando otimizar sua carga tributária, identificado oportunidades de sua redução e minimizando a possibilidade de ocorrência de riscos. Conforme indica Neto:

Através da governança tributária, a empresa busca identificar a hipótese mais benéfica de incidência de tributos, para permitir que suas atividades possam, lícitamente, ser beneficiadas por redução de carga tributária, ou inseridas em âmbito de não incidência de tributos. A empresa também deve minimizar a geração de contingências (riscos) fiscais. (NETO, 2014, p. 34.)

Corroborando desta afirmação, Neto (2014 apud Amaral e Ainsworth, 2005) reitera que a governança tributária compreende, sob a perspectiva de gestão empresarial, a organização e planejamento das atividades empresariais, identificação, quantificação e controle dos riscos até a proteção da boa reputação e questões estratégicas, técnicas, operacionais, econômicas e financeiras do negócio. Por outro lado, Lopes sob a perspectiva legal, fiscal, contábil, financeira e econômica, definiu governança tributária da seguinte forma:

A governança tributária considera todos os aspectos da questão sob a perspectiva legal, fiscal, contábil, financeira e econômica à luz da experiência doméstica e internacional, a fim de minimizar riscos e potencializar a legítima economia tributária, seguindo elevados parâmetros éticos e em plena conformidade à letra e ao espírito da legislação aplicável. (LOPES, 2011).

Embasado nesses conceitos e definições, a governança de tributos apresenta dois objetivos fundamentais na perspectiva de Castro e Flach, (2013). O primeiro

objetivo da governança tributária é levar transparência das informações aos acionistas, ao mercado e a sociedade em geral, como a distinção de ter como foco informações tributárias (contábeis e fiscais), e quando utilizada de maneira eficaz proporciona condutas que geram bons resultados e um maior controle dos impostos. Num segundo objetivo os autores corroborando com outros doutrinadores e entendem que a governança tributária é:

Composta por procedimentos de gestão para encontrar oportunidade na legislação a fim de reduzir a carga tributária da empresa. Visa à realização, monitoração e revisão dos procedimentos tributários realizados na empresa a fim de reduzir o valor pago com tributos, os riscos fiscais e aumentar a eficiência do desempenho tributário para atender aos padrões de governança corporativa. (Castro e Flach 2013 apud DESAI, 2002; GONCHAROV e ZIMMERMANN 2005; FORMIGONI *et al.*, 2009; MINNICK e NOGA, 2010; ARSTRONG *et al.*, 2011; TANG, 2005; AMARAL, 2011a; AMARAL, 2011b; GOMES, 2012)

Outro meio legal que os gestores podem utilizar é o Planejamento Tributário, que basicamente é utilizada para elaborar planos e fazer com que as empresas escapem da alta carga tributária do país. Compreendida na Governança Tributária, esta ferramenta atua de forma preventiva, se tornando essencial para se alcançar os benefícios da elisão fiscal.

## 2.3 Planejamento Tributário

O Planejamento tributário “trata-se do estudo prévio à concretização dos fatos administrativos, dos efeitos jurídicos, fiscais e econômicos de determinada decisão gerencial, com o objetivo de encontrar a alternativa legal menos onerosa para o contribuinte”. (OLIVEIRA, 2015, p. 23).

Sob o mesmo ponto de vista em relação ao estudo antecipado das diversas situações que ocorrem nas empresas, Latorraca, (2000), citado por Oliveira, define planejamento tributário como:

“[...] Planejamento tributário é a atividade empresarial que, desenvolvendo-se de forma estritamente preventiva, projeta os atos e fatos administrativos com o objetivo de informar quais os ônus tributários em cada uma das opções legais disponíveis. O objetivo do planejamento tributário é, em última análise, a economia tributária. Cotejando as várias opções legais, o administrador obviamente procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal.” (OLIVEIRA, 2015, p.23).

Do mesmo modo, Fabretti define planejamento tributário como: “O estudo feito preventivamente, ou seja, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas, denomina-se Planejamento Tributário, que exige antes de tudo, bom senso do planejador”. (FABRETTI, 2006 p. 32).

Por outro lado, Borges conceitua o planejamento tributário sem citar a questão de estudo antecipado como os outros autores o fizeram:

Técnica gerencial que visa projetar as operações industriais, os negócios mercantis e as prestações de serviços, visando conhecer as obrigações e os encargos fiscais inseridos em cada uma das respectivas alternativas legais pertinentes para, mediante meios e instrumentos legítimos, adotar aquela que possibilita a anulação, redução ou adiantamento do ônus fiscal. (BORGES, 2002, p. 152)

No entendimento de Crepaldi, revela-se uma percepção diferente para o planejamento, quando trata que:

O planejamento tributário, também conhecido como elisão fiscal, é um ato preventivo que, dentro da estrita observação da legislação brasileira vigente, visa encontrar mecanismos que permitem diminuir o desembolso financeiro com pagamento de tributos, tornando-se algo latente nas administrações empresariais. Sua finalidade tem como base evitar a incidência tributária, com o intuito de prevenir a ocorrência do fato gerador do tributo, minimizando, assim, seu montante, o sentido de reduzir a alíquota ou base de cálculo. (CREPALDI, 2007, p.3).

Dessa forma, e diante da conceituação acima exposta, Crepaldi destaca em sua obra os seguintes os objetivos do planejamento tributário:

- Reduzir ou eliminar a carga fiscal das empresas;
- Efetuar operações tributáveis e/ou reduzir a base imponible de tributação;
- Postergar o pagamento de tributos por meio do planejamento das datas de concretização de negócios e da administração adequada do fluxo de caixa;
- Eliminar contingências tributárias por meio da manutenção de controles internos adequados e do conhecimento profundo das operações e da legislação tributária; e
- Reduzir o custo burocrático por meio da racionalização de processos e funções, bem como da padronização e informatização de procedimentos.

Segundo Torres (2003, p. 175), citado por Brito e Alves (2017, p. 90), o planejamento tributário “é a técnica de organização preventiva de negócios jurídicos,

visando a uma lícita economia de tributos”. Este entendimento é compartilhado por Borges (2002, p. 64) que defende que a natureza do planejamento tributário “consiste em organizar os empreendimentos econômico-mercantis da empresa, mediante o emprego de estruturas e formas jurídicas capazes de bloquear a concretização da hipótese de incidência fiscal”.

A partir do entendimento de planejamento tributário como elisão fiscal, cumpre considerar o argumento de Amaral (2003, p. 49), ao conceituar: “a elisão fiscal é um conjunto de procedimentos previstos em lei ou não vedados por ela que visam diminuir o pagamento de tributos”. Para ele, “o contribuinte tem o direito de estruturar o seu negócio da maneira que melhor lhe pareça, procurando a diminuição dos custos de seu empreendimento, inclusive dos impostos. Se a forma celebrada é lícita, a fazenda pública deve respeitá-la” (AMARAL, 2003, p. 49).

A elisão fiscal é a prática contábil que permite para as empresas encontrarem um formato mais vantajoso para o pagamento dos impostos, ou seja, desta forma não corre a evasão fiscal, que é considerada ilegal. Huck assim define a elisão fiscal:

No sentido consagrado do termo, implica a subtração a uma norma tributária para obter vantagem patrimonial por parte do agente. Tal vantagem, entretanto, não ocorreria se não fossem postos em prática atos jurídicos ou procedimentos contratuais com a finalidade precípua de evitar-se a aplicação da já citada norma. O pressuposto da elisão consiste em subtrair ao tributo manifestações de capacidade contributiva originalmente a ele sujeitas, mediante o uso de atos lícitos, ainda que não congruentes com o objetivo da lei. (HUCK, 1997, p. 21).

Um dos principais pontos na hora de se fazer um Planejamento Tributário é fazer a escolha correta de qual regime tributário a empresa irá escolher para cada exercício social. Atualmente, os principais tipos de regimes tributários previstos na legislação para recolhimento dos tributos são: Lucro Real, Lucro Presumido e Simples Nacional.

## **2.4 Regimes Tributários**

O art. 44 do Código Tributário Nacional diz que “A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.” Em decorrência deste artigo, surgiram os conceitos de: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado e Oliveira assim reitera:

Essas são as três modalidades de tributação atualmente existentes para base de cálculo dos tributos de Imposto de Renda e contribuição social devidos

peças jurídicas sobre os lucros obtidos em determinado período. (OLIVEIRA, 2015, p. 191).

Em razão da dificuldade e da burocracia que existe nos regimes citados acima e para facilitar a vida dos empresários, surge com a Lei Complementar nº 123 de 2006, o Simples Nacional que é um regime tributário diferenciado e simplificado, definido pelo art. 12 da referida Lei Complementar como um regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

#### **2.4.1 Lucro real**

Segundo o art. 247 do Decreto 3.000, de 1999, “Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações [...], já o lucro líquido é definido no art. 248 do mesmo decreto como “O lucro líquido do período de apuração é a soma algébrica do lucro operacional, dos resultados não operacionais e das participações [...].

De acordo com o Art. 14 da Lei nº 9.718, de 1998, estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:

- I - cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 24.000.000,00 (vinte e quatro milhões de reais), ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a doze meses;
- II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
- III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
- IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
- V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996;
- VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).

Quanto a data de apuração, para efeito da incidência do imposto sobre a renda, o lucro real das pessoas jurídicas deve ser apurado conforme os artigos 1º e 2º da Lei 9.430, de 1996:

Art. 1º [...] o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário [...].

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, auferida mensalmente, deduzida das devoluções, vendas canceladas e dos descontos incondicionais concedidos [...].

#### **2.4.1.1 Lucro real trimestral**

Conforme exposto acima, as empresas que optarem pelo regime do lucro real trimestral terão de apurar a base de cálculo do Imposto de Renda ao final de cada três meses ao longo do ano.

“A apuração do lucro real trimestral traz muitas desvantagens, dentre elas a limitação da compensação do prejuízo fiscal obtido em trimestres anteriores, a 30% do lucro real dos trimestres seguintes.” (PRADO, 2011, p. 84).

Em relação ao pagamento do IR trimestral, o Art. 5º da Lei 9.430, de 1996, define:

O imposto devido [...] será pago em quota única até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 1º À opção da pessoa jurídica, o imposto devido poderá ser pago em até três quotas mensais, iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subseqüentes ao de encerramento do período de apuração a que corresponder.

§ 2º Nenhuma quota poderá ter valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais) e o imposto de valor inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) será pago em quota única, até o último dia útil do mês subsequente ao do encerramento do período de apuração.

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

§ 4º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão e de extinção da pessoa jurídica pelo encerramento da liquidação, o imposto devido deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao do evento, não se lhes aplicando a opção prevista no § 1º.

#### **2.4.1.2 Lucro real anual (estimativa)**

As empresas também podem optar pelo regime de apuração do lucro real anual, neste caso estão obrigadas ao pagamento mensal do IR por estimativa. “Há duas formas de pagamento do IRPJ estimativa: (i) determinação da base de cálculo por aplicação de percentual à receita bruta ou (ii) levantamento de lucro real parcial”,

a cada mês, mediante balanços ou balancetes de suspensão e redução do imposto”. (PRADO, 2011, p. 84 e 85.)

#### **2.4.2 Lucro presumido**

O Lucro Presumido surgiu no de 1943 através do Decreto Lei 5.844, tendo como principal característica a facilidade na hora de se apurar o imposto devido, uma vez que não é necessário fazer toda a escrituração mensal ou trimestral para encontrar a base de cálculo do IRPJ e CSLL, por exemplo.

“No regime do lucro presumido, como o próprio nome já diz, há uma presunção acerca da lucratividade da empresa, que serve como base de cálculo do Imposto sobre a Renda. Essa presunção se opera aplicando-se um percentual, definido em lei, sobre a receita bruta da empresa [...]” (PRADO, 2011, p. 89).

Além de ser um meio legal que pode fazer com que as empresas paguem menos tributos, “a legislação tributária mostra que o lucro presumido é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL das pessoas jurídicas que não estiverem obrigadas, no ano calendário, à apuração do lucro real”. (CREPALDI, 2007, p. 198).

Oliveira (2015) compartilha do mesmo pensamento ao afirmar que a legislação, ao introduzir a opção pelo lucro presumido, visou facilitar as rotinas burocráticas e administrativas de algumas organizações, geralmente algumas empresas de menor porte e menor nível de estrutura.

O art. 13, da Lei nº 9.718 de 1988, com a redação dada pela Lei nº 10.637 de 2002, estabelece o seguinte:

“Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido.

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação ao todo o ano-calendário.

§ 2º Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.”

#### **2.5 Simples Nacional**

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido previsto na Lei Complementar nº 123, de 2006, aplicável às Microempresas

e às Empresas de Pequeno Porte, a partir de 01/07/2007, conforme o site do Simples Nacional.

A propósito, “fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional”. (Art. 12, Lei Complementar 123, de 2006).

Para ser considerada uma microempresa (ME) e empresa de pequeno porte (EPP), o contribuinte precisa ser: uma sociedade empresária, sociedade simples, empresa individual de responsabilidade limitada ou empresário individual. Além disso, o Art. 3º da Lei 123, instituiu que:

- I – no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
- II – no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

O art. 13 da referida descreve os impostos que devem ser recolhidos mensalmente, mediante documento único de arrecadação:

- I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;
- II – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI [...];
- III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS [...];
- V – Contribuição para o PIS/Pasep [...];
- VI – Contribuição Patronal Previdenciária - CPP [...];
- VII – Imposto sobre Operações Relativas à circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS;
- VIII – Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

A contar da conceituação do sistema tributário e as definições apresentadas cumpre trazer à tela, para contextualização do presente trabalho os tributos incidentes sobre os combustíveis que são: Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, PIS, COFINS e ICMS.

## **2.6 Impostos que incidem sobre os combustíveis**

### **2.6.1 Imposto De Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)**

Tanto no regime do lucro real quanto no regime do lucro presumido, a alíquota efetiva do IRPJ será de 15% sobre a base de cálculo, além de 10% de alíquota adicional, caso a base de cálculo exceda o valor de R\$ 20.000,00 mensal. Isto é estabelecido no Art. 2º da Lei 9.430, de 1996:

- § 1º O imposto a ser pago mensalmente na forma deste artigo será determinado mediante a aplicação, sobre a base de cálculo, da alíquota de quinze por cento.



§ 2º A parcela da base de cálculo, apurada mensalmente, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) ficará sujeita à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.

O IRPJ também pode ser pago mensalmente através do cálculo de estimativa do lucro, cujos percentuais sobre a receita bruta auferida nas atividades são:

Tabela 1 – Lucro Presumido: atividades e alíquotas

<b>ATIVIDADES DA PJ GERADORA DA RECEITA BRUTA - BASE DE ESTIMATIVA</b>	<b>% APLICÁVEIS SOBRE A RECEITA</b>
Revenda para consumo de combustíveis derivados de petróleo, álcool etílico, carburante e gás natural	1,6%
Venda de mercadorias ou produtos, exceto revenda de combustíveis para consumo	8%
Prestação de serviços de transporte de cargas	8%
Prestação dos demais serviços de transporte	16%
Prestação de demais serviços em geral, para os quais não esteja previsto percentual específico	32%
Instituições Financeiras e entidades a elas equiparadas	16%
Prestação de serviços em geral por empresas com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00, exceto serviços hospitalares, de transporte e de profissões regulamentadas	16%

Fonte: Manual de Contabilidade Tributária, 2015, p. 194

### 2.6.2 Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL)

Esta contribuição que compete à União foi instituída pelo art. 1º da Lei nº 7.689, de 1988: “Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.” e é uma das fontes de recursos previstas no art. 195 da Constituição Federal de 1988. São contribuintes as pessoas jurídicas domiciliadas no país e as que lhes são equiparadas pela legislação do Imposto de Renda.

De acordo com o Art. 17 da Lei nº 11.727, de 2008, as alíquotas da CSLL sobre o lucro são:

- I – 15% (quinze por cento), no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização [...].
- II – 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas.

A base de cálculo da CSLL das pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou calculado por estimativa corresponde a:

- 12% da receita bruta nas atividades comerciais, industriais, serviços hospitalares e de transporte; e
- 32% para:
  - a) Prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares e transporte;
  - b) Intermediação de negócios; e
  - c) Administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

Estas alíquotas de presunção foram estabelecidas no Art. 22 da Lei nº 10.684, de 2003:

[...] A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

### **2.6.3 Programa De Integração Social (PIS) E Contribuição Para o Financiamento Da Seguridade Social (COFINS)**

Os combustíveis fazem parte da lista de produtos que têm incidência monofásica para PIS e COFINS, esta incidência é semelhante à substituição tributária, pois atribui a um determinado contribuinte a responsabilidade pelo tributo devido em toda a cadeia produtiva ou de distribuição subsequente. Por exemplo, o fabricante ou o importador recolhe todo o imposto que seria cobrado dos atacadistas, varejistas ou revendedores. Esta redução da alíquota à 0% das referidas contribuições foi determinada pelo art. 4º da Lei 9.718, de 1998.

### **2.6.4 Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS)**

Praticamente igual ao PIS e COFINS, o ICMS dos combustíveis também é recolhido através da substituição tributária, conforme o art. 320 do Decreto 18.955, de 1997:

Art. 320. Ficam sujeitas ao regime de pagamento antecipado do imposto, as aquisições interestaduais (Lei nº 1.254/96, art. 46, § 1º):

I - de mercadorias:

a) relacionadas no Caderno I do Anexo IV a este Regulamento, quando (Lei nº 1.254/96, art. 2º, parágrafo único, inciso III, alínea “a”):

1) o remetente for estabelecido em unidade federada que não mantenha acordo para retenção do imposto em operações interestaduais destinadas ao Distrito Federal;

2) o imposto não tenha sido retido ou tenha sido retido a menor pelo substituto tributário;

b) a serem comercializadas (Lei nº 1.254/96, art. 2º, parágrafo único, inciso III, alíneas “a” e “d”):

1) sem destinatário certo ou destinada a estabelecimento em situação cadastral irregular;

2) em feiras e exposições.

No caderno I do Anexo IV deste regulamento citado, constata-se que produtos como gasolina, álcool etílico, óleo diesel, entre outros tipos de combustíveis, fazem parte deste modelo de incidência, determinando assim a não necessidade de recolhimento do ICMS por parte dos postos.

### 3 METODOLOGIA

A metodologia da pesquisa será de natureza descritiva, cuja finalidade é analisar qual melhor regime tributário para as empresas do setor varejista de combustível, confrontando a visão teórica com os dados da realidade.

Na concepção de Gil (1999), a pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coleta de dados. Nesse contexto, descrever significa identificar, relatar e comparar.

De forma similar, Andrade (2002) destaca que a pesquisa descritiva se preocupa em observar os fatos, registrá-los analisa-los, classifica-los e interpretá-los.

Entre as tipologias de pesquisas quanto aos procedimentos, o presente trabalho caracteriza-se pelo estudo concentrado em um único caso, denominando-se como um Estudo de Caso, definido assim por Gil (1999, p. 73):

“o estudo de caso é caracterizado pelo estudo profundo e exaustivo de um ou de poucos objetos, de maneira a permitir conhecimentos amplos e detalhados do mesmo, tarefa praticamente impossível mediante os outros tipos de delineamentos considerados”.

Lakatos e Marconi (2007), entendem que o estudo de caso tem como características fundamentais a descoberta, a interpretação do contexto, a retratação da realidade uma maneira mais ampla.

#### **4 ESTUDO DE CASO**

A metodologia que será empregada na pesquisa consistirá na coleta de dados financeiros de uma empresa do setor varejista do comércio de combustíveis, sendo essa localizada em Brasília – DF.

Para efeitos de comparação, o posto de combustível selecionado terá seus dados financeiros analisados tanto no regime do lucro real e quanto no regime do lucro presumido, procurando apresentar e concluir qual o regime tributário mais benéfico para a empresa analisada. O Simples Nacional não entrará no estudo porque a empresa selecionada fatura mais que o permitido pela lei deste regime simplificado.

A título de caracterização, quando a empresa estiver enquadrada no lucro real será denominada com a sigla LR e quando estiver enquadrada no lucro presumido será denominada pela sigla LP.

Serão avaliados dados referentes ao ano de 2017, através dos Balancetes Mensais Analíticos, Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados do Exercício em questão, além dos demais relatórios financeiros auxiliares das empresas, como por exemplo: de faturamentos, despesas, preço-médio e quantidade de litros de combustível vendidos.

O faturamento do posto analisado será formado apenas pelas vendas de gasolina comum, gasolina aditivada, etanol, diesel comum e diesel aditivado, dispensando as outras fontes de receitas, seja por venda de outros produtos e/ou prestação de serviços.

Cabe destacar que o foco da análise será na apuração do IRPJ e CSLL, pois não é de responsabilidade dos postos de combustíveis fazer o recolhimento do ICMS, PIS e COFINS sobre a gasolina, etanol (álcool) e óleo diesel. Estes produtos pertencem a incidência de substituição tributária (para o ICMS) e incidência monofásica (para o PIS e COFINS), onde o recolhimento é feito pela indústria e/ou distribuidora.

##### **4.1 Dados coletados**

As tabelas abaixo mostram os dados contábeis e financeiros do posto de combustível analisado:

Tabela 2 – Dados contábeis de janeiro a março de 2017

<b>DADOS CONTÁBEIS 1º TRIMESTRE DE 2017</b>			
<b>Operação</b>	<b>Meses</b>		
	<b>01/2017</b>	<b>02/2017</b>	<b>03/2017</b>
Receita de Vendas	R\$ 997.496,14	R\$ 958.818,41	R\$ 1.051.449,19
Compra de mercadorias	R\$ 860.747,79	R\$ 838.888,42	R\$ 850.795,88
Estoque inicial de mercadorias	R\$ 94.873,11	R\$ 111.962,37	R\$ 140.456,87
Frete sobre mercadorias	R\$ 4.937,95	R\$ 4.419,87	R\$ 4.322,73
Estoque final de mercadorias	R\$ 111.962,37	R\$ 140.456,87	R\$ 122.645,92
Despesas financeiras	R\$ 8.422,50	R\$ 9.105,13	R\$ 8.311,76
Despesas com pessoal	R\$ 39.966,73	R\$ 36.340,08	R\$ 37.015,40
Despesas tributárias	R\$ 6.538,05	R\$ 4.815,46	R\$ 4.878,60
Serviços de terceiros	R\$ 26.714,56	R\$ 14.217,70	R\$ 20.580,24
Despesas administrativas	R\$ 42.363,96	R\$ 43.843,09	R\$ 76.314,41
<b>LUCRO/PREJUÍZO CONTÁBIL</b>	<b>R\$ 24.893,86</b>	<b>R\$ 35.683,16</b>	<b>R\$ 31.419,22</b>

Fonte: próprio autor.

Tabela 3 – Dados contábeis de abril a junho de 2017

<b>DADOS FINANCEIROS 2º TRIMESTRE DE 2017</b>			
<b>Operação</b>	<b>Meses</b>		
	<b>04/2017</b>	<b>05/2017</b>	<b>06/2017</b>
Receita de Vendas	R\$ 864.829,90	R\$ 907.445,80	R\$ 786.008,75
Compra de mercadorias	R\$ 685.423,84	R\$ 744.120,44	R\$ 610.814,43
Estoque inicial de mercadorias	R\$ 122.645,92	R\$ 106.558,97	R\$ 125.473,57
Frete sobre mercadorias	R\$ 4.517,01	R\$ 3.707,51	R\$ 4.079,88
Estoque final de mercadorias	R\$ 106.558,97	R\$ 125.473,57	R\$ 100.388,43
Despesas financeiras	R\$ 6.470,89	R\$ 8.167,13	R\$ 9.627,85
Despesas com pessoal	R\$ 41.607,56	R\$ 43.242,44	R\$ 40.064,03
Despesas tributárias	R\$ 5.971,01	R\$ 6.871,76	R\$ 4.772,83
Serviços de terceiros	R\$ 18.647,14	R\$ 20.841,05	R\$ 29.522,58
Despesas administrativas	R\$ 7.486,10	R\$ 45.321,79	R\$ 37.456,93
<b>LUCRO/PREJUÍZO CONTÁBIL</b>	<b>R\$ 78.619,40</b>	<b>R\$ 54.088,28</b>	<b>R\$ 24.585,08</b>

Fonte: próprio autor.

Tabela 4 – Dados contábeis de julho a setembro de 2017

<b>DADOS FINANCEIROS 3º TRIMESTRE DE 2017</b>			
<b>Operação</b>	<b>Meses</b>		
	<b>07/2017</b>	<b>08/2017</b>	<b>09/2017</b>
Receita de Vendas	R\$ 841.327,60	R\$1.526.897,91	R\$1.488.134,67
Compra de mercadorias	R\$ 699.647,09	R\$1.330.013,62	R\$1.274.958,23
Estoque inicial de mercadorias	R\$ 100.388,43	R\$ 68.035,44	R\$ 111.930,43
Frete sobre mercadorias	R\$ 3.351,33	R\$ 3.610,37	R\$ 6.994,08
Estoque final de mercadorias	R\$ 68.035,44	R\$ 111.930,43	R\$ 99.043,07
Despesas financeiras	R\$ 6.073,40	R\$ 10.211,61	R\$ 9.259,16
Despesas com pessoal	R\$ 36.859,89	R\$ 31.681,15	R\$ 39.957,55
Despesas tributárias	R\$ 5.648,22	R\$ 4.872,69	R\$ 9.015,44
Serviços de terceiros	R\$ 16.526,60	R\$ 15.409,29	R\$ 20.894,35
Despesas administrativas	R\$ 41.667,30	R\$ 43.362,86	R\$ 41.359,99
<b>LUCRO/PREJUÍZO CONTÁBIL</b>	<b>-R\$ 799,22</b>	<b>R\$ 131.631,31</b>	<b>R\$ 72.808,51</b>

Fonte: próprio autor.

Tabela 5 – Dados contábeis de outubro a dezembro de 2017

<b>DADOS FINANCEIROS 4º TRIMESTRE DE 2017</b>			
<b>Operação</b>	<b>Meses</b>		
	<b>10/2017</b>	<b>11/2017</b>	<b>12/2017</b>
Receita de Vendas	R\$1.299.425,36	R\$1.263.819,29	R\$1.264.029,05
Compra de mercadorias	R\$1.121.772,60	R\$1.095.419,41	R\$1.219.896,91
Estoque inicial de mercadorias	R\$ 99.043,07	R\$ 100.236,24	R\$ 106.387,20
Frete sobre mercadorias	R\$ 6.378,86	R\$ 5.992,72	R\$ 5.594,36
Estoque final de mercadorias	R\$ 100.236,24	R\$ 106.387,20	R\$ 219.785,88
Despesas financeiras	R\$ 7.587,56	R\$ 7.577,69	R\$ 7.982,26
Despesas com pessoal	R\$ 35.905,73	R\$ 45.651,08	R\$ 60.781,54
Despesas tributárias (IPTU)	R\$ 6.072,66	R\$ 4.931,75	R\$ 4.950,65
Serviços de terceiros	R\$ 23.081,11	R\$ 13.333,23	R\$ 16.114,21
Despesas administrativas	R\$ 71.101,92	R\$ 60.914,90	R\$ 42.544,69
<b>LUCRO/PREJUÍZO CONTÁBIL</b>	<b>R\$ 28.718,09</b>	<b>R\$ 36.149,47</b>	<b>R\$ 19.563,11</b>

Fonte: próprio autor.

## 4.2 Apuração no lucro presumido

Com base no regime do lucro presumido a empresa teria os seguintes valores de IRPJ e CSLL a serem recolhidos durante o ano de 2017:

Tabela 6 – Apuração pelo Lucro Presumido: 1º trimestre

<b>LUCRO PRESUMIDO - APURAÇÃO 1º TRIMESTRE DE 2017</b>		
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>
Total de Receitas	R\$ 3.007.763,74	R\$ 3.007.763,74
Alíquotas de Presunção	1,6%	12%
Base de Cálculo	R\$ 48.124,22	R\$ 360.931,65
Alíquotas dos Impostos	15%	9%
Alíquota Adicional	10%	-
Impostos a Recolher	R\$ 7.218,63	R\$ 32.483,85
Adicional	R\$ -	R\$ -
<b>Total Impostos a Recolher</b>	<b>R\$ 7.218,63</b>	<b>R\$ 32.483,85</b>

Fonte: próprio autor.

Tabela 7 – Apuração pelo Lucro Presumido: 2º trimestre

<b>LUCRO PRESUMIDO - APURAÇÃO 2º TRIMESTRE DE 2017</b>		
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>
Total de Receitas	R\$ 2.558.284,45	R\$ 2.558.284,45
Alíquotas de Presunção	1,6%	12%
Base de Cálculo	R\$ 40.932,55	R\$ 306.994,13
Alíquotas dos Impostos	15%	9%
Alíquota Adicional	10%	-
Impostos a Recolher	R\$ 6.139,88	R\$ 27.629,47
Adicional	R\$ -	R\$ -
<b>Totais Impostos a Recolher</b>	<b>R\$ 6.139,88</b>	<b>R\$ 27.629,47</b>

Fonte: próprio autor.

Tabela 8 – Apuração pelo Lucro Presumido: 3º trimestre

<b>LUCRO PRESUMIDO - APURAÇÃO 3º TRIMESTRE DE 2017</b>		
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>
Total de Receitas	R\$ 3.856.360,18	R\$ 3.856.360,18
Alíquotas de Presunção	1,6%	12%

Base de Cálculo	R\$ 61.701,76	R\$ 462.763,22
Alíquotas dos Impostos	15%	9%
Alíquota Adicional	10%	-
Impostos a Recolher	R\$ 9.255,26	R\$ 41.648,69
Adicional	R\$ 170,18	R\$ -
<b><i>Totais Impostos a Recolher</i></b>	<b>R\$ 9.425,44</b>	<b>R\$ 41.648,69</b>

Fonte: próprio autor.

Tabela 9 – Apuração pelo Lucro Presumido: 4º trimestre

<b>LUCRO PRESUMIDO - APURAÇÃO 4º TRIMESTRE DE 2017</b>		
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>
Total de Receitas	R\$ 3.827.273,70	R\$ 3.827.273,70
Alíquotas de Presunção	1,6%	12%
Base de Cálculo	R\$ 61.236,38	R\$ 459.272,84
Alíquotas dos Impostos	15%	9%
Alíquota Adicional	10%	-
Impostos a Recolher	R\$ 9.185,46	R\$ 41.334,56
Adicional	R\$ 123,64	R\$ -
<b><i>Totais Impostos a Recolher</i></b>	<b>R\$ 9.309,09</b>	<b>R\$ 41.334,56</b>

Fonte: próprio autor.

### 4.3 Apuração no lucro real (trimestral)

Já no regime do lucro real (apuração trimestral), a empresa teria os seguintes valores a serem recolhidos em 2017:

Tabela 10 – Apuração pelo Lucro Real: 1º Trimestre

<b>LUCRO REAL - APURAÇÃO 1º TRIMESTRE DE 2017</b>		
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>
Base de Cálculo (Lucro contábil apurado)	R\$ 91.996,24	R\$ 91.996,24
Alíquotas dos Impostos	15%	9%
Alíquota Adicional	10%	-
Impostos a Recolher	R\$ 13.799,44	R\$ 8.279,66
Adicional	R\$ 3.199,62	R\$ -
<b><i>Total Impostos a Recolher</i></b>	<b>R\$ 16.999,06</b>	<b>R\$ 8.279,66</b>



Fonte: próprio autor.

Tabela 11 – Apuração pelo Lucro Real: 2º Trimestre

<b>LUCRO REAL - APURAÇÃO 2º TRIMESTRE DE 2017</b>		
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>
Base de Cálculo (Lucro contábil apurado)	R\$ 157.292,76	R\$ 157.292,76
Alíquotas dos Impostos	15%	9%
Alíquota Adicional	10%	-
Impostos a Recolher	R\$ 23.593,91	R\$ 14.156,35
Adicional	R\$ 9.729,28	R\$ -
<b>Total Impostos a Recolher</b>	<b>R\$ 33.323,19</b>	<b>R\$ 14.156,35</b>

Fonte: próprio autor.

Tabela 12 – Apuração pelo Lucro Real: 3º Trimestre

<b>LUCRO REAL - APURAÇÃO 3º TRIMESTRE DE 2017</b>		
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>
Base de Cálculo (Lucro contábil apurado)	R\$ 203.640,60	R\$ 203.640,60
Alíquotas dos Impostos	15%	9%
Alíquota Adicional	10%	-
Impostos a Recolher	R\$ 30.546,09	R\$ 18.327,65
Adicional	R\$ 14.364,06	R\$ -
<b>Total Impostos a Recolher</b>	<b>R\$ 44.910,15</b>	<b>R\$ 18.327,65</b>

Fonte: próprio autor.

Tabela 13 – Apuração pelo Lucro Real: 4º Trimestre

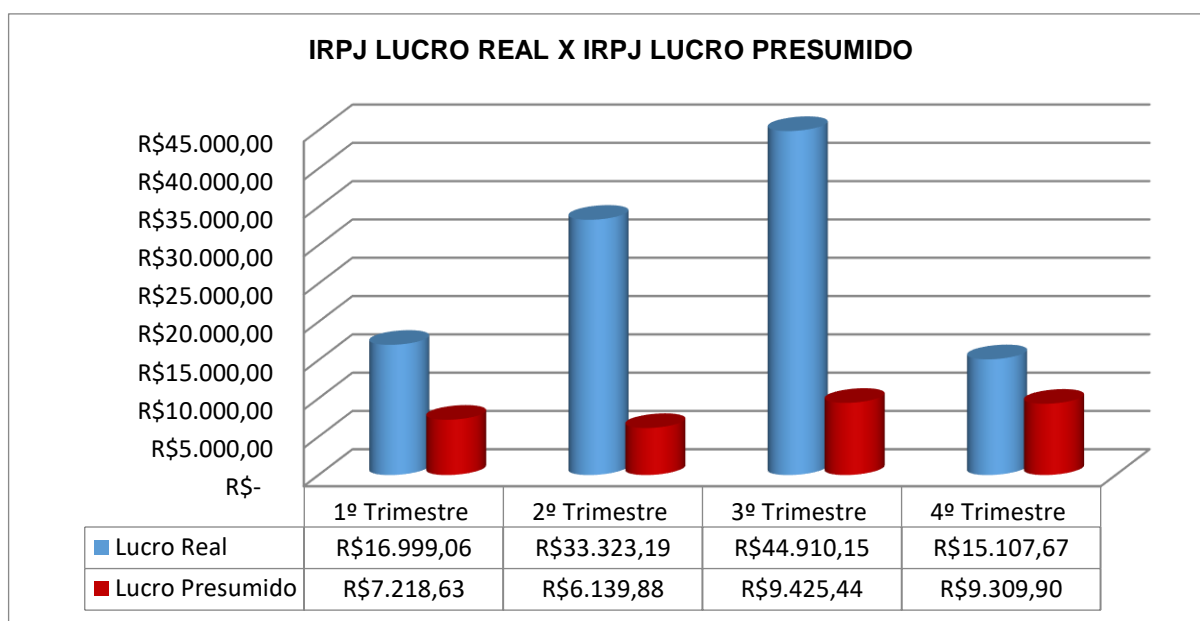
<b>LUCRO REAL - APURAÇÃO 4º TRIMESTRE DE 2017</b>		
	<b>IRPJ</b>	<b>CSLL</b>
Base de Cálculo (Lucro contábil apurado)	R\$ 84.430,67	R\$ 84.430,67
Alíquotas dos Impostos	15%	9%
Alíquota Adicional	10%	-
Impostos a Recolher	R\$ 12.664,60	R\$ 7.598,76
Adicional	R\$ 2.443,07	R\$ -
<b>Total Impostos a Recolher</b>	<b>R\$ 15.107,67</b>	<b>R\$ 7.598,76</b>

Fonte: próprio autor.

#### 4.4 Análises dos dados

O Gráfico 1, abaixo, exibe um comparativo do IRPJ entre a empresa enquadrada no lucro real e no lucro presumido. Como pode-se notar e tratando apenas do IRPJ, o regime tributário mais indicado para esta empresa é o lucro presumido porque seria onde este posto de combustível teria a obrigação de recolher um valor menor de Imposto de Renda (PJ) durante o exercício.

Gráfico 1 – IRPJ do Lucro Real X IRPJ do Lucro Presumido



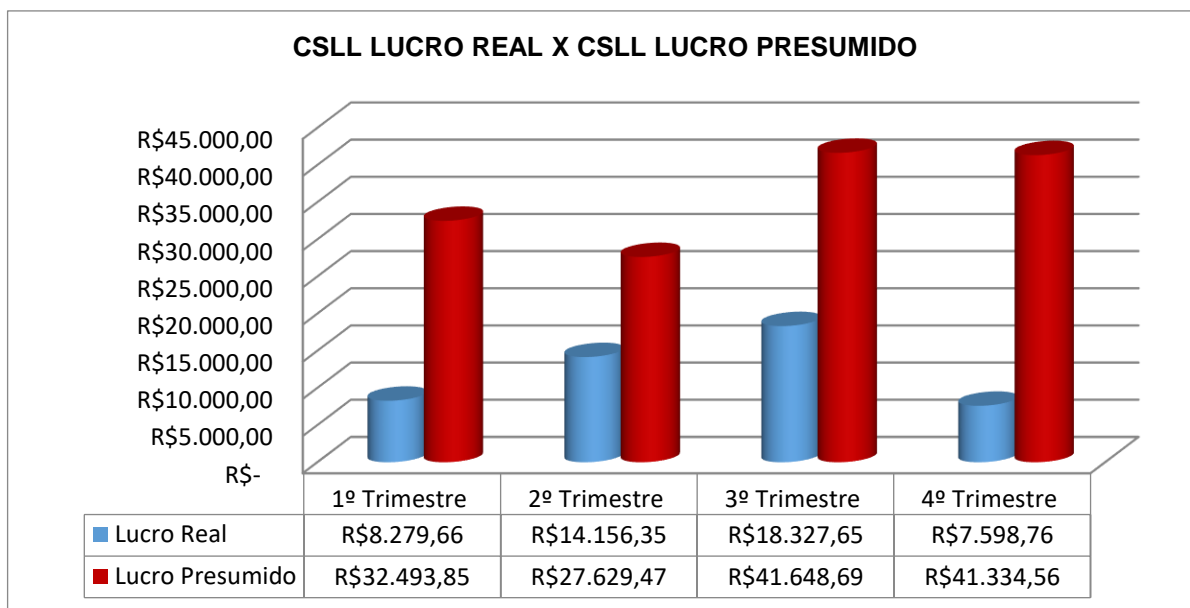
Fonte: próprio autor.

Numérica e financeiramente falando, ao optar pelo lucro presumido em vez do lucro real, a empresa teria uma economia em relação ao IRPJ dos seguintes valores

- 1º Trimestre: economia de R\$ 9.780,43;
- 2º Trimestre: economia de R\$ 27.183,31;
- 3º Trimestre: economia de R\$ 35.484,71; e
- 4º Trimestre: economia de R\$ 5.797,77.

Somando os valores acima, no decorrer do ano de 2017 esta empresa deixaria de pagar (de maneira legal) um total de R\$ 78.246,22 de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica. Porém, esta não é a única variável que deve ser analisada antes de escolher um regime tributário. O gráfico abaixo mostra o outro imposto estudado e que também deve ser levado em consideração antes de se fazer tal escolha:

Gráfico 2 – CSLL do Lucro Real X CSLL do Lucro Presumido



Fonte: próprio autor.

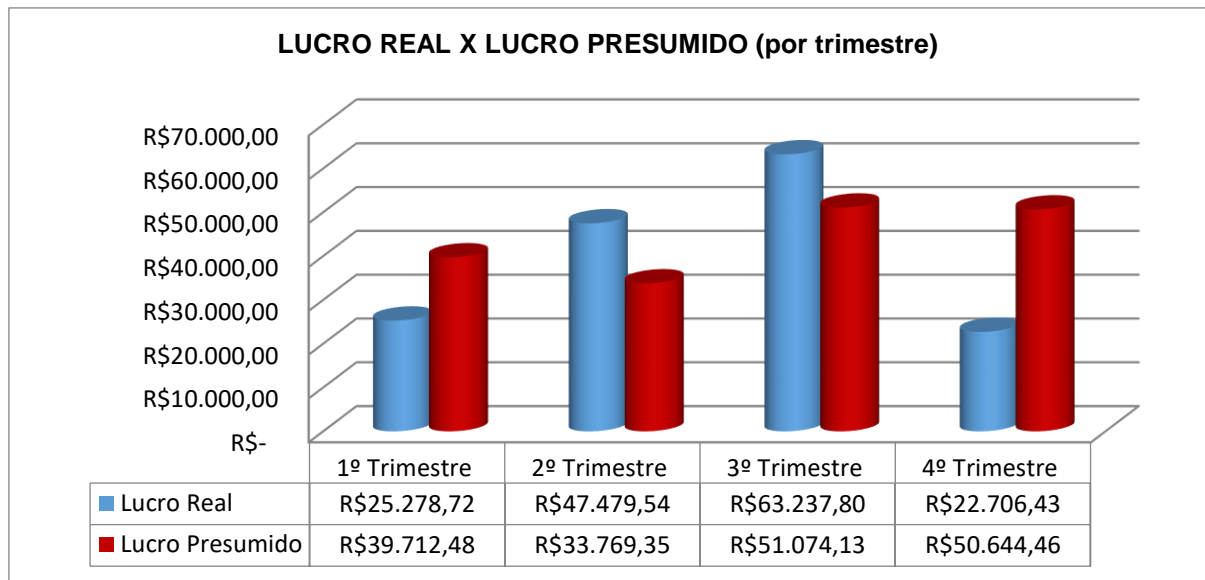
O Gráfico 2 por sua vez traz um comparativo entre a CSLL apurada no lucro real e no lucro presumido e nota-se que diferentemente do gráfico anterior, o regime tributário mais indicado neste caso seria o lucro real que resultaria numa economia tributária dos valores a seguir:

- 1º Trimestre: economia de R\$ 24.214,19;
- 2º Trimestre: economia de R\$ 13.473,12;
- 3º Trimestre: economia de R\$ 23.321,04; e
- 4º Trimestre: economia de R\$ 33.735,80.

Desta forma, se esta empresa optasse pelo lucro real neste exercício deixaria de recolher o total de R\$ 94.744,15 de Contribuição Social.

Após estas observações, surge a seguinte dúvida: qual regime tributário apresenta melhores resultados econômicos para este posto de combustível analisado? Pois, o lucro real é melhor economicamente para o recolhimento da CSLL enquanto o lucro presumido é melhor financeiramente para o recolhimento do IRPJ. Neste caso, deve-se analisar todas as variáveis em conjunto com o objetivo de se chegar nos valores que representem uma redução na carga tributária total e é isto que os próximos gráficos procuram apresentar:

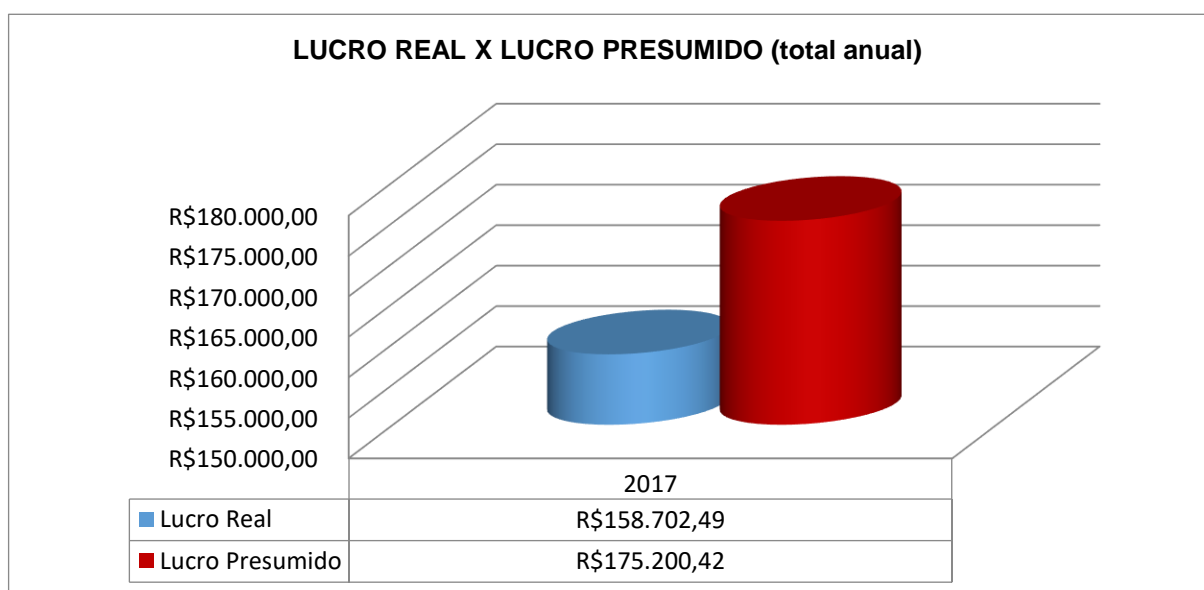
Gráfico 3 – Lucro Real X Lucro Presumido (trimestral)



Fonte: próprio autor.

O Gráfico 3, acima, traz o total de impostos (soma do IRPJ e CSLL) que devem ser recolhidos trimestralmente pela empresa analisada e depara-se com a mesma situação anteriormente descrita: o lucro real é melhor em um trimestre enquanto o lucro presumido é mais atraente em outro e vice-versa. Desta forma, para se encontrar o regime tributário ideal para este posto de combustível, o quarto e último gráfico exibe os valores totais dos tributos que seriam recolhidos durante do ano de 2017.

Gráfico 4 – Lucro Real X Lucro Presumido (total anual)



Fonte: próprio autor.

Após analisar este último gráfico, finalmente pode-se concluir qual o regime tributário ideal para a empresa analisada. Em relação a economicidade de tributos, o lucro real é o regime que apresenta os melhores resultados financeiros para este posto de combustível, apresentando uma economia total de R\$ 16.497,93 somente em relação ao IRPJ e CSLL.

Outra variável que podia fazer com que fosse escolhido outro regime tributário neste caso seria o fato da empresa analisada ter retenção de impostos por outras atividades, seja de IRPJ ou CSLL. Supondo que a empresa tivesse altos valores de CSLL retidos para serem recuperados durante o exercício financeiro, certamente o regime ideal seria o lucro presumido por apresentar um valor de IRPJ menor a ser recolhidos, enquanto os valores de CSLL a serem pagos seriam abatidos com essa suposta retenção de impostos.

Cabe destacar que ao iniciar o estudo, esperavam-se resultados mais distantes entre os dois regimes analisados, porém, os dados financeiros recolhidos para análise apresentavam valores altos de despesas, reduzindo assim o lucro contábil e consequentemente a base de cálculo para a incidência dos impostos, fazendo com que os resultados se aproximassem aos números da empresa enquadrada no lucro presumido.

## **5 CONCLUSÃO**

O comércio de combustíveis é um dos setores que mais movimenta a economia do país e, consequentemente, um dos que mais gera receitas tributárias para União e Estados. Em tempos de crises econômicas, é clara a necessidade de que as empresas busquem por meios lícitos para se manterem competitivas dentro do mercado e ao mesmo tempo consigam bons resultados líquidos aos sócios-empresários.

A partir do desenvolvimento de uma pesquisa descritiva, o artigo buscou expor as principais fontes que rodeiam o tema, seja através das referências bibliográficas, seja através das legislações. Dito isto, foram apresentados os regimes tributários e tributos incidentes para empresas do setor varejista de combustível, além de expor a diferenciação da elisão e evasão fiscal,

A questão de pesquisa que tinha como objetivo investigar em que medida o planejamento tributário pode contribuir para os resultados econômicos no segmento dos postos de combustíveis. O desenvolvimento de uma análise se traduziu nas seguintes considerações: a realização de um bom e completo planejamento tributário pode efetivamente contribuir para que os resultados econômicos no segmento dos postos de combustíveis sejam melhorados, neste caso, por volta de dez por cento porque a escolha do regime tributário ideal muda completamente a base de cálculo onde a alíquota do imposto irá incidir, dando uma margem para os responsáveis trabalharem e analisarem outras variáveis não levadas em consideração neste trabalho, como por exemplo os impostos retidos, créditos tributários, entre outros.

Importante ressaltar que os combustíveis (gasolina, etanol e óleo diesel) têm tributação por substituição tributária para o ICMS e tributação por regime monofásico para o PIS e COFINS, o que dificulta ainda mais as alternativas de elisão fiscal das empresas deste setor, uma vez que elas já compram seus produtos com os impostos embutidos e que não podem ser reaproveitados como nos casos das empresas de outros setores. Os regimes de substituição e monofásico citados facilitam a vida do fisco, pois a União e Estados conseguem fazer a arrecadação de toda a cadeia do ICMS, PIS e COFINS até o consumidor final, diminuindo de forma considerável a chance de evasão fiscal por parte das empresas, ou seja, é mais fácil fiscalizar e cobrar o recolhimento das distribuidoras do que fazer isso com os postos de combustíveis.

Desta forma, o Planejamento Tributário para empresas varejistas de combustíveis deve trabalhar sobre o enfoque do IRPJ e CSLL ou até mesmo o Simples Nacional se a empresa selecionada para análise tivesse os requisitos para ser enquadrada nesse regime simplificado de tributação. Sendo assim, com a simulação comparativa realizada entre o Lucro Real e Lucro Presumido pode-se concluir qual o regime tributário que mais contribui os resultados econômicos das empresas deste setor.

Por fim, o resultado encontrado apontou para uma maior economicidade de tributos quando o posto de combustível foi enquadrado no Lucro Real. Numericamente falando, no primeiro trimestre a economia total de IRPJ e CSLL em relação ao Lucro Presumido foi de R\$ 14.433,76 e no quarto trimestre economizou-se em recolhimento

o valor de R\$ 27.937,73. No entanto, nos segundos e terceiros trimestres, o Lucro Presumido apresentou melhores resultados, tendo em vista que a empresa analisada apresentou seus maiores valores de lucro contábil nestes referidos períodos. Porém, por meio do Planejamento Tributário é possível visualizar todas as variáveis como um todo e com base nessa ferramenta pode-se concluir que ao optar pelo Lucro Real esta empresa analisada obteve uma economia de aproximadamente dez por cento, como dito anteriormente, somente com Imposto de Renda (IRPJ) e Contribuição Social (CSLL). Este percentual, conseqüentemente, contribuiria para melhorar seus resultados econômicos.

O regime tributário ideal foi o Lucro Real e este foi o que apresentou maiores valores de IRPJ a serem recolhidos e, por isso, cabe destacar que se a empresa tivesse em suas demonstrações financeiras valores retidos de IRPJ, o percentual de economicidade tributária aumentaria consideravelmente porque este valor seria utilizado para abater no montante a ser pago, porém, este dado não foi obtido durante a pesquisa.

Desse modo, ao longo do desenvolvimento deste estudo identificou-se questões correlatas que permitiriam o desenvolvimento de outros estudos para ampliar ou reafirmar os resultados aqui encontrados. Tal estudo poderia iniciar-se com as demonstrações financeiras dos postos completas, por exemplo.

## REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues; AINSWORTH, Richard. Governança Tributária e Sarbanes-Oxley (SOX). Instituto de Governança Tributária (IGTAX). São Paulo, 2005.

BORGES, Humberto B. *Gerência de impostos: IPI, ICMS e ISS*. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2002.

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado Federal, 2010.

\_\_\_\_\_. *Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999*. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. República Federativa do Brasil, Brasília, 26 mar. 1999. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Decreto/D3000.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto/D3000.htm)> Acesso em: 25 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei Complementar Nº 123, de 14 de dezembro de 2006*. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. República Federativa do Brasil, Brasília, 14 dez. 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002*. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep). República Federativa do Brasil, Brasília, 30 dez. 2002. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/Ccivil\\_03/leis/2002/L10637.htm](http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/2002/L10637.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 10.684, de 30 de maio de 2003*. Altera a legislação tributária, dispõe sobre parcelamento de débitos junto à Secretaria da Receita Federal. República Federativa do Brasil, Brasília, 30 mai. 2003. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/2003/L10.684.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.684.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 11.727, de 23 de junho de 2008*. República Federativa do Brasil, Brasília, 23 jun. 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Código Tributário Nacional. República Federativa do Brasil, Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988*. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. República Federativa do Brasil, Brasília, 15 dez. 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm)> Acesso em: 25 ago. 2018.



\_\_\_\_\_. *Lei Nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. República Federativa do Brasil, Brasília, 27 dez. 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2018.

\_\_\_\_\_. *Lei Nº 9.718, de 27 de novembro de 1998*. Altera a Legislação Tributária Federal. República Federativa do Brasil, Brasília, 27 nov. 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L9718.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm)>. Acesso em: 25 ago. 2018.

CARDOSO, Oscar Valente. Contribuições sociais: natureza jurídica e aspectos controvertidos. *Revista Jus Navigandi*, Teresina, ano 16, n. 2812, 14 mar. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18663>>. Acesso em: COLOCAR DATA DE ACESSO.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. *Metodologia científica*. 5. Ed. São Paulo: Atlas, 2007.

LUCRO Presumido. Disponível em: <<http://tecnicoscontabil.blogspot.com/2012/06/normal-0-21-false-false-false-pt-br-x.html>>. Acesso em: 1 set. 2018. 14:20.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 36. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2015.

MONTEIRO, Leonel. Tributação monofásica, o que é e como funciona?. Local, 2017. Disponível em: <<https://blog.esimplesauditoria.com.br/tributacao-monofasica-o-que-e-e-como-funciona/>>. Acesso em: 2 set. 2018. 10:48.

OLIVEIRA, Luís Martins de et al. *Manual de Contabilidade Tributária: Textos e Testes com Respostas*. 14. ed. Atlas, 2015.

PIS E COFINS: Regime Monofásico. Disponível em: <<http://www.portaltributario.com.br/tributario/regime-monofasico-pis-cofins.htm>>. Acesso em: 8 set. 2018. 20:35

PRADO, Roberta Nioac. *Direito Societário: Estratégias Societárias, Planejamento Tributário e Sucessório*. 2. ed. Saraiva, 2011.

VARSANO, Ricardo. *A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas*. 1996. 37 f. Texto para discussão nº 205. Rio de Janeiro, 1996.

VASCONCELOS, Renato C. Melo. *O sistema tributário brasileiro e suas perspectivas face à iminente reforma tributária*. 2002. 84 f. Dissertação (Mestrado), Escola Brasileira de Administração Pública, Fundação Getúlio Vargas, 2002.